

## COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : **24456C**

Inscrit le 3 juin 2008

---

### **Audience publique du 13 novembre 2008**

**Appel formé par  
la société anonyme ... S.A., ...  
contre un jugement du tribunal administratif du  
23 avril 2008 (n° 23379 du rôle)  
en matière de remise d'impôt**

---

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 24456C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 3 juin 2008 par Maître Marianne GOEBEL, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au R.C.S. de Luxembourg sous le numéro B ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, dirigée contre le jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg du 23 avril 2008 (n° 23379 du rôle), l'ayant déboutée de son recours dirigé contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 30 mai 2007 portant rejet de sa demande en remise gracieuse du 3 mai 2007 pour cause de tardiveté ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport et Maître Eric PRALONG, en remplacement de Maître Marianne GOEBEL, en sa plaidoirie à l'audience publique du 30 octobre 2008.

---

Le 19 octobre 2005, le bureau d'imposition Sociétés 2 émit à l'encontre de la société anonyme ... S.A., ci-après « *la société* ... », des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 2000, en retenant un bénéfice commercial de 34.618.540.- francs, tout en fixant l'impôt sur le revenu au montant de 243.900,46.- € et l'impôt commercial communal à 76.437,97.- € pour l'année d'imposition en question.

Suivant courrier du 29 mars 2006, la société ..., par l'intermédiaire de sa fiduciaire, sollicite le préposé du bureau d'imposition Sociétés 2 de revoir l'imposition effectuée le 19 octobre 2005 sur base d'une nouvelle déclaration fiscale en tenant compte des règles

d'évaluation inscrites à l'article 23 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* ».

Par courrier recommandé du 26 juillet 2006 à l'adresse du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le directeur* », la société ..., en estimant « *qu'un contribuable ne peut être imposé sur un bénéfice inexistant* », sollicite du directeur de « *bien vouloir faire annuler le décompte d'imposition en question* ».

Suivant « *décision sur réclamation* » (n° C13412) du 12 décembre 2006, le directeur déclara la réclamation de la société ... du 26 juillet 2006 irrecevable pour être tardive.

Par courrier recommandé du 2 mai 2007, la société ... introduisit auprès du directeur une demande tendant à « *bien vouloir accorder une remise totale – sinon partielle – du paiement tant du principal que des intérêts du montant des impôts réclamés à ... S.A. au titre de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal de l'année 2000* ».

Suivant « *décision en matière gracieuse* » (n° GR84.07) du 30 mai 2007, le directeur, par application des délais prévus à l'article 153 de la loi générale sur les impôts du 22 mai 1931, dite « *Abgabenordnung* », ci-après « *AO* », déclara la demande en remise gracieuse tardive, décision libellée comme suit :

« *Vu la demande présentée le 3 mai 2007 par les sieurs ... et ... de la société à responsabilité ..., établie à L-..., en qualité de mandataire de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-..., ayant pour objet une remise d'impôt par voie gracieuse ;*

*Vu le paragraphe 131 de la loi générale des impôts (AO), tel qu'il a été modifié par la loi du 7 novembre 1996 ;*

*Considérant que la demande tend à une rectification par voie gracieuse de l'imposition de l'année 2000 ;*

*Considérant qu'en vertu du paragraphe 131 AO, sur demande dûment justifiée endéans les délais du paragraphe 153 AO, le directeur de l'administration des contributions directes accordera une remise d'impôt ou même la restitution, dans la mesure où la perception de l'impôt dont la légalité n'est pas contestée, entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable ;*

*Considérant qu'aux termes du paragraphe 153 AO, le délai pour l'introduction d'une requête est d'une année civile après que le requérant a eu connaissance des faits sur lesquels il entend fonder sa demande ;*

*En l'espèce, la demande concernant le bulletin de l'année 2000 datant au 19 octobre 2005, se situe en dehors du délai susvisé ;*

*Par ces motifs,*

*Décide :*

*La demande en remise gracieuse est tardive. »*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 29 août 2007, la société ... introduisit un recours contentieux tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision du directeur du 30 mai 2007.

Par jugement du 23 avril 2008, le tribunal accueillit le recours en réformation en la forme, au fond, le dit non justifié, constata qu'il n'y a pas lieu de se prononcer sur le recours subsidiaire en annulation et condamna la société ... aux frais.

Le tribunal releva en premier lieu qu'aux termes du § 153 AO, le délai pour l'introduction d'une demande de remise gracieuse est la fin de l'année qui suit l'année pendant laquelle le demandeur a eu connaissance des faits sur lesquels il entend fonder sa demande, en d'autres termes les faits justifiant la remise gracieuse. Les premiers juges estimèrent ensuite que la société ... a eu connaissance au cours de l'année 2006 du fait sur lequel elle entendait fonder sa demande de remise gracieuse, que le délai pour introduire une demande de remise gracieuse a uniquement expiré le 31 décembre 2007 et que le directeur avait partant déclaré à tort la demande en remise gracieuse introduite le 3 mai 2007 comme étant tardive.

Quant au fond, le tribunal constata que la société ... critique en substance l'imputation d'un bénéfice commercial du chef de l'omission de la part de son conseiller fiscal d'avoir fait application des dispositions de l'article 23 LIR dans la déclaration fiscale initiale, évaluant ainsi ses dettes à une valeur inférieure à celle permise par le législateur et que le bénéfice commercial déclaré serait surfait et ne correspondrait pas à la réalité.

Les premiers juges retinrent ensuite qu'un bureau d'imposition agit conformément à la loi en se basant sur les déclarations du contribuable et la circonstance que certaines des bases d'imposition déclarées s'avèrent *ex post*, et plus particulièrement après l'expiration du délai de recours contre ce bulletin d'établissement, être erronées, de sorte à conduire à une surtaxe, n'est pas de nature à mettre en cause l'application de la loi qui a été faite antérieurement par ledit bureau et à aboutir à une situation non-réglémentée par le législateur comme étant susceptible d'être rectifiée. De même, le tribunal estima qu'une demande de remise gracieuse ne doit pas servir à contourner la forclusion attachée au délai contentieux et le réexamen d'office et la rigueur de la perception ne sauraient être un prétexte à un contrôle virtuel du bien-fondé de l'imposition, ni à faire l'économie d'une éventuelle action en responsabilité contractuelle contre l'auteur d'un dommage éventuel pour retenir qu'une iniquité objective ne saurait être retenue en l'espèce.

Concernant l'existence d'une rigueur subjective, les premiers juges estimèrent que la société ... s'était confinée à renvoyer aux circonstances ayant conduit à la fixation d'une cote de l'impôt sur le revenu surfaite, mais qu'elle était restée en défaut d'étayer

concrètement sa situation de fortune et de revenus et les autres charges éventuelles dont elle serait redevable, de manière qu'elle n'avait pas mis le tribunal en mesure d'apprécier si le paiement, le cas échéant échelonné, de la dette d'impôt par elle redue compromettrait son existence économique et la priverait des moyens de subsistance indispensables.

En conséquence, le tribunal rejeta le recours de la société ... comme n'étant pas fondé.

Par requête déposée le 3 juin 2008, la société ... a déclaré relever appel du jugement du 23 avril 2008, en sollicitant d'après le dispositif de ladite requête, par réformation du jugement entrepris, la réformation respectivement l'annulation de la décision du directeur du 30 mai 2007 et l'octroi d'une « *remise totale – sinon partielle – du paiement tant du principal que des intérêts du montant des impôts réclamés (...) au titre de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal de l'année 2000 ayant fait l'objet des bulletins d'imposition du 19 octobre 2005* ».

L'appel ayant été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

Dans son acte d'appel, la société ... considère en premier lieu que le tribunal a retenu à bon droit que le directeur aurait à tort déclaré sa demande en remise gracieuse du 3 mai 2007 comme étant tardive.

Quant au fond, l'appelante soutient en premier lieu que le paiement du montant réclamé serait constitutif d'une rigueur objective, contraire à la volonté du législateur. Ce constat s'imposerait d'autant plus qu'une déclaration rectificative ayant trait à l'année d'imposition 2001 aurait été acceptée par le bureau d'imposition, mais non celle ayant trait à l'année d'imposition 2000 et ceci au seul motif que le délai de recours contre ledit bulletin d'imposition visant l'année 2000 avait expiré. Or, comme l'administration aurait tenu compte de l'application des dispositions de l'article 23 LIR concernant la déclaration rectificative de 2001, elle n'aurait pas pu refuser l'application de ces mêmes dispositions concernant l'année d'imposition 2000 pour des raisons « *de pur délai* », la demande de remise gracieuse visant uniquement qu'une erreur faite au niveau de la déclaration soit redressée. En effet, il serait incontestable qu'une rigueur objective serait donnée en l'espèce, résultant d'une application de la loi fiscale qui aurait entraîné la fixation d'un montant trop élevé, but que le législateur n'a pas entendu poursuivre dans la mesure où il a précisément prévu un mécanisme permettant d'amoindrir sa charge fiscale.

Concernant l'iniquité subjective, la société ... relève tout d'abord que c'est à bon droit que les premiers juges auraient retenu que l'existence de pareille iniquité subjective s'apprécie au jour où le tribunal statue. Cependant en l'espèce, le paiement des impôts aurait des conséquences financières lourdes pour son existence économique et la priverait de moyens de subsistance indispensables. En se basant sur sa situation de fortune et de revenus se dégageant du bilan provisoire au 31 décembre 2007 et du compte de résultat, de même que sur ses revenus et frais, la société ... soutient qu'elle ne disposerait pas des ressources suffisantes pour payer le montant d'imposition redu, et ceci d'autant plus qu'elle ne pourrait pas procéder à la vente de ses actifs, vente qui aurait pour effet de la

vider intégralement de sa substance. Partant, le paiement de la dette fiscale la mettrait clairement dans une situation d'ébranlement de crédit et pourrait mener à une cessation de paiement lui causant un dommage irréparable, de sorte qu'elle serait en droit de solliciter une remise totale, sinon partielle du paiement tant du principal que des intérêts du montant réclamé au titre de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal de l'année 2000.

La Cour tient en premier lieu à confirmer le tribunal dans son analyse consistant à retenir que c'est à tort que le directeur, par sa décision du 30 mai 2007, a déclaré la demande en remise gracieuse présentée par la société ... le 3 mai 2007 irrecevable pour être tardive.

En effet, par application des délais du § 153 AO, le délai pour l'introduction d'une demande de remise gracieuse est la fin de l'année qui suit l'année pendant laquelle le demandeur a eu connaissance des faits sur lesquels il entend baser sa demande, en d'autres termes les faits justifiant la remise gracieuse, et le tribunal a retenu à juste titre que la société ... n'a eu connaissance qu'au courant de l'année 2006 du fait que son précédent domiciliataire avait évalué ses dettes à une valeur inférieure à celle permise par la législation fiscale en vigueur par application de l'article 23 LIR, de sorte que le délai pour introduire une demande de remise gracieuse n'a expiré que le 31 décembre 2007.

Ceci étant, la Cour retient qu'il appartient en premier lieu au directeur de se prononcer sur la question de savoir si les montants réclamés de la part de la société ... au titre de l'année d'imposition 2000 sont constitutifs d'un cas de rigueur objective ou subjective, le directeur étant le premier interlocuteur d'un assujetti sollicitant une remise totale ou partielle du paiement d'une dette fiscale.

En effet, lorsqu'une affaire soumise à la juridiction administrative n'a pas encore fait l'objet d'une instruction par le directeur, étant donné que celui-ci, après avoir déclaré la demande irrecevable, n'a pas été amené à analyser le fond de l'affaire, il est dans l'intérêt à la fois d'un bon traitement à un niveau administratif et d'une bonne administration de la justice de renvoyer l'affaire devant ledit directeur, pareil renvoi respectant encore l'exigence du préalable administratif prévu à l'article 8 (3) 1. de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, tout en étant en outre de nature à sauvegarder le droit de la société ... à l'accès à toutes les instances de décision et de recours prévues par la loi.

Cette solution s'impose d'autant plus en l'espèce qu'une demande de remise gracieuse est à apprécier au jour où l'autorité compétente est amenée à statuer et que les chiffres et documents comptables produits par la société ... remontent pour les plus récents au 31 décembre 2007, lesquels sont provisoires pour le surplus, et ne mettent partant pas celui qui est appelé à statuer en mesure de se prononcer utilement sur le fond de la demande de remise gracieuse présentée.

Partant, par réformation du jugement entrepris, il y a lieu, au vu des développements qui précèdent, dans le cadre du recours en réformation, d'annuler la décision directoriale

déférée en ce qu'elle a, à tort, déclaré la demande de remise gracieuse irrecevable et de renvoyer le dossier au directeur en prosécution de cause.

Encore que l'Etat, tout comme en première instance, n'ait pas déposé de mémoire, la Cour est amenée à statuer à l'égard de toutes les parties en cause suivant un arrêt ayant les effets d'une décision juridictionnelle contradictoire.

**Par ces motifs,**

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

reçoit l'appel du 3 juin 2008 en la forme ;

confirme le jugement entrepris du 23 avril 2008 en ce qu'il a retenu que la décision directoriale déférée avait déclaré à tort la demande de remise gracieuse irrecevable pour cause de tardiveté ;

par réformation du jugement entrepris, annule dans le cadre du recours en réformation la décision directoriale déférée et renvoie le dossier en prosécution de cause au directeur de l'Administration de contributions directes afin qu'il statue sur ladite demande de remise gracieuse ;

condamne l'Etat aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par :

Francis DELAPORTE, vice-président,  
Serge SCHROEDER, conseiller,  
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu par le vice-président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. DELAPORTE